GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 32477C
Inscrit le 13 mai 2013

Audience publique du 21 janvier 2014

Appel formé par
les époux ... et ... ...-..., …,
contre
un jugement du tribunal administratif du 28 mars 2013 (n° 29939 du rôle)
dans un litige les opposant à
une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 32477C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 13 mai 2013 par Maître Maître Luc MAJERUS, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ... ..., informaticien, et de son épouse, Madame ... ..., conseiller fiscal, demeurant ensemble à L-…, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 28 mars 2013, les ayant déboutés de leur recours tendant à la réformation sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 6 décembre 2011 ayant rejeté leur réclamation dirigée contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques pour les années 2005 et 2006, émis le 10 février 2010 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 5 juin 2013 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 12 juillet 2013 par Maître Luc MAJERUS pour compte de Monsieur ... ... et de son épouse, Madame ... ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Tom LUCIANI, en remplacement de Maître Luc MAJERUS, et Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 15 octobre 2013.

Suite au dépôt, par Monsieur ... ... et son épouse, Madame ... ..., ci-après désignés par les « *époux ...* », de leurs déclarations pour l'impôt sur le revenu pour les années 2005 et 2006, le bureau d'imposition ... du service d'imposition, section des personnes physiques, de l'administration des Contributions directes, dénommé ci-après le « *bureau d'imposition* », les informa par courrier du 9 décembre 2009 qu'il entendait s'écarter des déclarations en question sur les points suivants : « (…) *Les suppléments de salaires payés pour les heures supplémentaires ne sont pas exemptes d'impôts. Vous avez un véritable pouvoir de direction de l'entreprise et la nature de vos fonctions comporte une autorité bien définie, de même vous jouissez d'une large indépendance dans l'organisation du travail et des horaires. Vous bénéficiez d'une rémunération adéquate tenant compte du temps nécessaire à l'accomplissement de ces fonctions* (…) ».

Par courrier de leur mandataire du 13 janvier 2010, les époux ... introduisirent une prise de position contre le courrier précité du 9 décembre 2009 auprès du bureau d'imposition qui émit le 10 février 2010 à leur égard les bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 2005 et 2006 qui maintinrent le refus de l'exemption des suppléments de salaires pour heures supplémentaires leur alloués par leur employeur, la société anonyme …, ci-après désignée par la « *Fiduciaire* ».

Les époux ... introduisirent, par courrier du 5 mai 2010 adressé au bureau d'imposition, une réclamation contre ces bulletins.

Le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *directeur* », invita, par courrier du 12 octobre 2011, les époux ... à produire « *la convention collective de travail, respectivement tout autre contrat collectif de travail régissant le statut de leur occupation salariée* ».

Par courrier daté du 9 novembre 2011, les époux ... informèrent le directeur qu'aucun contrat collectif de travail spécifique ne régirait le statut de leur occupation salariée mais que leurs contrats seraient régis par le Code du Travail.

Par décision du 6 décembre 2011, référencée sous le numéro C 15918 du rôle, le directeur rejeta cette réclamation aux motifs suivants :

« *Vu la requête introduite le 10 mai 2010 par les époux, le sieur ... ... et la dame ... ..., assistés du sieur ... ..., pour réclamer contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques des années 2005 et 2006, émis le 10 février 2010 ;*

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Vu la mise en état du directeur des contributions du 12 octobre 2011 et la réponse y relative du réclamant entrée le 9 novembre 2011 ;

Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit dans les forme et délai de la loi, qu'elles sont partant recevables ;

Considérant que les réclamants font grief au bureau d'imposition d'avoir refusé l'exemption en vertu de l'article 115, numéro 11 L.I.R., pour suppléments de salaire ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant qu'aux termes de l'article 2, alinéa 1er du règlement grand-ducal du 28 décembre 1990 portant exécution de l'article 115, numéro 11 L.I.R., les salaires (y compris les suppléments) doivent être alloués en dehors de la rémunération principale en raison d'un travail effectivement presté et être prévus par une disposition légale ou réglementaire, une convention collective de travail ou tout autre contrat collectif de travail ;

Considérant qu'il résulte notamment de la réponse des réclamants à la mise en état du directeur des contributions que les conditions ci-avant énuméré[e]s *ne sont pas remplies en l'occurrence, vu l'absence de soit une disposition légale ou réglementaire, soit un contrat collectif de travail ;*

qu'en conséquence l'exemption en vertu de l'article 115, numéro 11 L.I.R. n'est pas à accorder ;

Considérant que pour le surplus, les impositions sont conformes à la loi et aux faits de la cause et ne sont d'ailleurs pas autrement contestées ;

Par ces motifs,

reçoit les réclamations en la forme ;

les rejette comme non fondées. (…) ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 5 mars 2012, les époux ... firent introduire un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision directoriale précitée du 6 décembre 2011.

Dans son jugement du 28 mars 2013, le tribunal administratif reçut le recours principal en réformation en la forme, mais le rejeta comme étant non fondé, tout en retenant qu'il n'y avait pas lieu de se prononcer sur le recours subsidiaire en annulation et en condamnant les demandeurs aux dépens.

Pour aboutir à cette conclusion, le tribunal déclara que sur base des pièces et éléments lui fournis dans le cadre du recours, aucune des conditions visées à l'article 2 (1) du règlement grand-ducal modifié du 28 décembre 1990 portant exécution de l'article 115, numéro 11 LIR, ci-après désigné par le « *règlement grand-ducal du 28 décembre 1990* », ne serait réunie en l'espèce. Il estima à cet égard que les demandeurs restaient en défaut de rapporter la preuve que la rémunération à laquelle ils prétendent avoir droit serait prévue par les points a) à c) dudit article 2 (1). Ainsi, quant au point a), les demandeurs n'auraient pas rapporté la preuve que les suppléments de salaires seraient prévus par une disposition légale ou réglementaire et le simple renvoi à l'article L. 211-12 du Code du Travail (CT) ne serait pas de nature à remplir cette condition. De la même manière, les demandeurs auraient omis d'établir que les suppléments de salaires auxquels ils prétendent avoir droit seraient prévus par les points b) et c) de la même disposition en ce qu'elle découlerait d'une convention collective répondant aux conditions de l'article 1er de la loi du 12 juin 1965 concernant les conventions collectives de travail ou de tout autre contrat collectif de travail. Le tribunal conclut que les suppléments de salaires dont les demandeurs réclament l'exemption ne

répondraient à aucune des conditions prévues à l'article 2 (1) du règlement grand-ducal du 28 décembre 1990 et rejeta le recours pour ne pas être fondé.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 13 mai 2013, les époux ... ont fait régulièrement relever appel de ce jugement du 28 mars 2013.

Ils critiquent le tribunal pour son appréciation suivant laquelle ils seraient restés en défaut de rapporter la preuve que les suppléments de salaires alloués pour heures supplémentaires seraient prévus par une disposition légale ou réglementaire. Ils font valoir qu'ils se seraient référés dans leur recours non seulement à l'article L-211-12 CT, mais plus globalement à la section 5 du premier chapitre du livre II du Code du Travail qui comporterait notamment l'article L-211-22 qui s'appliquerait en tant que disposition légale aux heures supplémentaires prestées par eux, tout comme l'article L. 211-27 CT régirait le régime des paiements pour les heures supplémentaires ainsi que leur exemption d'impôts également prévue par l'article 115, n° 11 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « *LIR* ».

Le délégué du gouvernement rétorque que le renvoi, par les appelants, aux articles généraux L. 211-12 CT ne signifierait pourtant pas que les heures de travail supplémentaires prestées par eux seraient prévues par la loi, mais qu'il faudrait plutôt conclure que leur occupation ne figurerait pas sur la liste limitative des professions pour lesquelles le législateur a autorisé la prestation d'heures supplémentaires.

Aux termes de l'article 115, n° 11 LIR, sont exempts de l'impôt sur le revenu les suppléments de salaires payés pour les heures supplémentaires ainsi que pour le travail de nuit, de dimanche et de jour férié, aux conditions et dans les limites à déterminer par règlement grand-ducal.

Le règlement grand-ducal du 28 décembre 1990, dans sa version en vigueur pour les années d'imposition litigieuses, disposait en son article 2 (1) que : « *Pour être susceptibles de bénéficier de l'exemption, les suppléments de salaires doivent être alloués en dehors de la rémunération principale en raison d'un travail effectivement presté et être prévus par a) une disposition légale ou réglementaire, b) une convention collective répondant aux conditions de l'article 1er de la loi du 12 juin 1965 concernant les conventions collectives de travail, ou c) tout autre contrat collectif de travail* ».

Cette disposition réglementaire subordonnait ainsi une exemption d'impôt sur le revenu pour les suppléments de salaire à la triple condition, premièrement, d'être alloués en dehors de la rémunération principale, deuxièmement, d'être la contrepartie d'un travail effectivement presté et, troisièmement, d'être prévus par une disposition contraignante qui pouvait être a) une disposition légale ou réglementaire, b) une convention collective répondant aux conditions de l'article 1er de la loi du 12 juin 1965 concernant les conventions collectives de travail, ou c) tout autre contrat collectif de travail.

Il convient de préciser liminairement que les appelants ne se prévalent pas d'une convention collective ou d'un autre contrat collectif de travail qui leur serait applicable en qualité de salariés de la Fiduciaire, de manière qu'il n'y a pas lieu d'examiner plus loin si les hypothèses des points b) et c) de l'article 2 (1) du règlement grand-ducal du 28 décembre 1990 se trouvent à appliquer à leur situation.

En ce qui concerne le point a) de la même disposition, c'est à juste titre que les appelants insistent sur le fait qu'ils ont invoqué déjà en première instance les dispositions du CT qui « *est bien composé de plusieurs dispositions légales ayant trait au contrat de*

travail » et que « *les heures supplémentaires prestées par les requérants sont prévues par les dispositions figurant à la section 5 du Code du Travail (articles L. 211-12 ss.)* », laquelle comporte notamment l'article L. 211-22 qui s'appliquerait en tant que disposition légale aux heures supplémentaires prestées par eux, tout comme l'article L. 211-27 CT régissant le régime des paiements pour les heures supplémentaires ainsi que leur exemption d'impôts également prévue par l'article 115, n° 11 LIR.

C'est partant à tort que les premiers juges ont estimé que les époux ... seraient restés en défaut d'argumenter que la rémunération pour heures supplémentaires à laquelle ils prétendent avoir droit serait prévue par une disposition légale ou réglementaire et que « *le simple renvoi à l'article L. 211-12 du Code du travail n'est pas de nature à remplir cette condition* ». En effet, ce faisant, les appelants se sont clairement prévalus de dispositions légales, lesquelles, selon eux, consacrent leur droit à une rémunération pour heures supplémentaires et il aurait partant incombé aux premiers juges d'examiner si les dispositions ainsi invoquées ont effectivement consacré le droit à des suppléments de salaires pour heures supplémentaires dans le chef précis des appelants.

Dans ce cadre, il y a lieu d'ajouter que s'il est vrai que les dispositions du CT ne trouvent application qu'à partir du 1er septembre 2006, date d'entrée en vigueur de la loi du 31 juillet 2006 portant introduction d'un CT, il n'en reste pas moins que les dispositions du CT ont remplacé des dispositions contenues dans diverses lois antérieures sans en modifier le contenu en principe et que l'article 3 de ladite loi du 31 juillet 2006 dispose expressément que les références à des dispositions abrogées par cette loi sont remplacées par les références aux dispositions correspondantes du CT. Dès lors, l'argumentation des appelants est à interpréter en ce sens qu'ils se prévalent des articles L. 211-12 ss. CT pour la période à partir du 1er septembre 2006 et de l'article 6 du texte coordonné du 5 décembre 1989 comprenant les lois portant règlement légal du louage de service des employés privés pour la période antérieure entre le 1er janvier 2005 et le 31 août 2006, étant précisé que les appelants étaient à considérer comme employés privés au sens de l'article 3 du texte coordonné prévisé du 5 décembre 1989 au vu du caractère essentiellement intellectuel de leurs activités respectives.

Le délégué du gouvernement renvoie au fait que les époux ... auraient été actionnaires de la Fiduciaire depuis sa constitution en 1995 et qu'ils auraient exercé respectivement les mandats d'administrateur et d'administrateur-délégué au sein de la même société. Il soutient que, nonobstant l'existence d'un contrat de travail, ils n'auraient pas eu la qualité de simples salariés se trouvant sous la subordination de leur employeur, mais plutôt celle de personnes occupant un poste de direction effective, voire celle d'un cadre supérieur, auxquelles les dispositions légales et fiscales relatives aux heures de travail supplémentaires ne seraient pas applicables, l'article 115, n° 11 LIR étant « *réservé aux simples salariés* ».

Les appelants réitèrent par contre leur argumentation déjà développée en première instance suivant laquelle la jurisprudence des juridictions du travail admettrait le cumul, dans le chef d'une même personne, du mandat d'administrateur de société et de salarié employé par la même société sous la seule condition que le contrat de travail ait un caractère réel et sérieux, en ce que le travail effectué en tant que salarié soit techniquement différent de celui du mandataire social.

Ils font valoir qu'en l'espèce, les heures supplémentaires accomplies par eux ne correspondraient pas à l'exercice de leurs mandats sociaux au sein de la Fiduciaire, mais à leur engagement respectivement en qualité de comptable qualifié et d'informaticien. Ainsi, Madame ... effectuerait des tâches pour la clientèle de l'entreprise, à savoir, les constitutions et les dépôts de bilans pour les clients de la Fiduciaire, les déclarations d'impôts ainsi que les déclarations de TVA. Ils indiquent que Madame ... serait amenée à devoir faire

régulièrement des heures supplémentaires ainsi que cela ressortirait des fiches de travail journalières dûment remplies pour les années 2005 et 2006, dont elle indique se réserver le droit de les produire en cause, étant donné, d'une part, les délais rigoureux imposés pour le dépôt des documents précités et, d'autre part, en considération de ce qu'elle serait également chargée d'organiser les rendez-vous avec les clients, de traiter la facturation, les salaires ainsi que de gérer et de superviser le personnel. Ils insistent sur la circonstance du caractère indépendant de la volonté de Madame ... de prester ces heures supplémentaires, laquelle serait néanmoins responsable tant devant le conseil d'administration qu'auprès des actionnaires de la société. Ils font encore valoir que Monsieur ... aurait également presté des heures supplémentaires dans le cadre de la maintenance informatique de la Fiduciaire et dans le cadre d'un contrat spécifique avec la société … S.A. prévoyant une tâche complète auprès d'un client de cette dernière société dans le cadre de laquelle toutes les heures supplémentaires prestées auraient été refacturées à ce client.

Sur base de ces éléments, les appelants estiment que le directeur leur aurait refusé à tort le bénéfice de l'exemption de l'article 115, n° 11 LIR pour les suppléments de salaires leur alloués par la Fiduciaire et que sa décision critiquée devrait encourir la réformation dans le sens de cette exemption.

Ils réfutent l'argumentation du délégué du gouvernement relative à leur qualité d'actionnaires de la Fiduciaire en exposant que deux autres sociétés en seraient les actionnaires. En outre, ils estiment que le moyen étatique fondé sur leur prétendue qualité de cadres supérieurs n'aurait pas sa place dans le litige sous examen, au motif que ce serait seulement le règlement grand-ducal du 21 décembre 2007 portant exécution de l'article 115, n° 11 LIR qui aurait exclu le bénéfice de l'exemption de rémunérations pour heures supplémentaires dans le chef des cadres supérieurs, mais qu'une telle restriction n'aurait pas figuré dans le règlement grand-ducal du 28 décembre 1990, de manière que leur recours ne pourrait pas être rejeté sur cette base.

Il convient, dans une bonne logique juridique, d'examiner en premier lieu si la situation personnelle des appelants rentre dans le champ d'application de la législation encadrant la prestation d'heures supplémentaires et sa rémunération avant de vérifier, le cas échéant, si toutes les conditions posées par cette législation se trouvent réunies pour que les appelants puissent valablement arguer que les suppléments de salaires litigieux soient prévus par une disposition légale ou réglementaire.

L'article 6, paragraphe 19, n° 3 du texte coordonné du 5 décembre 1989 disposait que « *les conditions de rémunération des heures supplémentaires visées aux points 1 et 2 ci-dessus ne s'appliquent pas aux employés privés ayant la qualité de cadres supérieurs.*

Sont considérés comme cadres supérieurs au sens de la présente loi, les travailleurs disposant d'une rémunération nettement plus élevée que celle des employés privés couverts par la convention collective ou barémisés par un autre biais, tenant compte du temps nécessaire à l'accomplissement des fonctions, si cette rémunération est la contrepartie de l'exercice d'un véritable pouvoir de direction effectif ou dont la nature des tâches comporte une autorité bien définie, une large indépendance dans l'organisation du travail et une large liberté des horaires de travail et notamment l'absence de contraintes dans les horaires ».

L'article L. 211-25 CT, dans sa teneur applicable lors de l'entrée en vigueur du Code du Travail, reprenait exactement le même texte, hormis quelques modifications matérielles requises par l'insertion du texte dans le nouveau CT.

En l'espèce, les appelants font certes état de leur accomplissement, pour le compte de la Fiduciaire, de tâches de comptabilité, de confection de déclarations d'impôts, de formalités administratives et d'informatique relevant usuellement de l'activité de salariés engagés par une fiduciaire ou un bureau de conseil, mais ne fournissent aucune indication quant au nombre total des employés de la Fiduciaire durant les années en question, quant à l'existence d'une hiérarchie au sein de la Fiduciaire ayant impliqué leur subordination à une autre personne et quant à une organisation du travail et des horaires de travail auxquels ils auraient été soumis dans le cadre de leur travail pour la Fiduciaire. En outre, les fiches de salaires des appelants, versées en cause par ces derniers, comportent toutes une mention suivant laquelle le nombre d'employés de la Fiduciaire se serait élevé à deux.

En outre, il découle d'une feuille de présence dans le cadre d'une assemblée générale de la Fiduciaire du 23 juillet 2013 qu'à cette date toutes les 3.100 actions de la Fiduciaire étaient détenues par la société anonyme … domiciliée à la même adresse que la Fiduciaire et dont le capital était détenu entièrement par les appelants. En outre, il découle des éléments en cause que les appelants assumaient durant les années 2005 et 2006 la fonction d'administrateurs de la Fiduciaire.

Finalement, il se dégage des fiches de salaires soumises en cause par les appelants qu'ils ont bénéficié durant les années 2005 et 2006 de rémunérations mensuelles brutes supérieures respectivement à 4.000 € et 6.000 €.

A partir de l'ensemble des données ci-avant dégagées, la Cour est amenée à conclure que les appelants ne soumettent aucun élément de nature à établir qu'ils n'auraient pas eu la qualité de cadres supérieurs au sein de la Fiduciaire, mais que lesdits éléments s'analysent en un faisceau d'indices suivant lequel les appelants ont exercé durant les années en cause l'activité essentiellement indépendante de fiduciaire et de bureau de conseil à travers la structure sociétaire de la Fiduciaire, tout en ayant adopté le statut d'employés privés engagés par la Fiduciaire, mais sans avoir engagé d'autres salariés. Il faut dès lors admettre, sur base des éléments soumis à la Cour non autrement énervés, que les appelants ont eu la direction exclusive dans la gestion de la Fiduciaire et une liberté entière dans l'organisation de leur travail de même que leurs rémunérations tiennent compte de cette dualité des fonctions de direction et d'accomplissement des services en faveur des clients et du temps de travail requis à cette double fin, de manière qu'ils doivent être considérés comme ayant été des cadres supérieurs de la Fiduciaire durant la période sous examen.

Il y a dès lors lieu de conclure qu'au vu de la qualité de cadres supérieurs devant être admise dans le chef des appelants au cours des années 2005 et 2006, l'article 6, paragraphe 19, n° 3 du texte coordonné du 5 décembre 1989 et l'article L. 211-25 CT excluaient pour cette période dans leur chef l'application du régime de rémunération pour heures supplémentaires instauré successivement par l'article 6 du texte coordonné du 5 décembre 1989 et les articles L. 211-12 ss. CT.

Par voie de conséquence, les suppléments de salaires pour heures supplémentaires versés aux appelants durant les années 2005 et 2006 du chef de leur emploi par la Fiduciaire ne peuvent pas être considérés comme ayant été prévus par une disposition légale ou réglementaire en leur faveur, de manière que les conditions cumulatives posées par l'article 2 (1) du règlement grand-ducal du 28 décembre 1990 ne se trouvaient pas toutes réunies en l'espèce et que les appelants ne pouvaient pas valablement invoquer l'application de l'exemption prévue par l'article 115, n° 11 LIR auxdits suppléments de salaires.

C'est partant à bon droit que le directeur a rejeté la prétention afférente des appelants à travers sa décision entreprise du 6 décembre 2011 et que le tribunal a rejeté le recours des appelants contre cette décision comme étant non fondé.

Il s'ensuit que l'appel sous examen laisse d'être justifié et que le jugement entrepris est à confirmer quoique pour d'autres motifs.

PAR CES MOTIFS

et ceux non contraires des premiers juges

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel du 13 mai 2013 en la forme,

au fond, le déclare non justifié et en déboute les appelants,

partant, confirme le jugement entrepris du 28 mars 2013,

condamne les appelants aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, vice-président,

Serge SCHROEDER, premier conseiller,

Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 21 janvier 2014 au local ordinaire des audiences de la Cour par le vice-président, en présence de la greffière de la Cour Anne-Marie WILTZIUS.

s.WILTZIUS s. DELAPORTE

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 29 mai 2016

Le greffier de la Cour administrative